

ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA: UM ESTUDO MULTICASO DAS PARTICULARIDADES NA ATIVIDADE RURAL

*Analysis of incidence of income tax:
a multi-case study of the particularities in rural activity*

Osmar Manoel Nunes¹

Kelem Montardo Schumacher²

Janaína Wohlenberg³

RESUMO

O Imposto de Renda (IR) é um tributo compulsório que incide de forma progressiva e direta sobre os rendimentos de pessoas físicas e jurídicas. Conhecer a destinação dos recursos patrimoniais se torna indispensável para a gestão financeira, além de contribuir para o levantamento das receitas, despesas e custos inerentes a atividade realizada, necessários para a elaboração da declaração do IR. Este artigo buscou analisar a forma como ocorre a incidência do IR de produtores rurais que exercem atividade no município de Dom Pedrito/RS. Foram analisadas as particularidades de elaboração dos cálculos do IR pelo resultado, em que são contabilizadas as receitas e despesas no exercício fiscal, e pelo limite de 20% sobre a receita bruta total. A pesquisa de múltiplos casos, com caráter exploratório, contou com uma análise documental da declaração de oito produtores locais. Foram identificados o porte dos produtores e das propriedades, com base na receita e nos módulos fiscais, as principais deduções consideradas ao meio agropecuário e a forma correta de contabilizar a existência de prejuízo proveniente do exercício atual ou anterior, identificando a alternativa menos onerosa de tributação ao produtor rural.

Palavras-chave: Declaração do Imposto de renda. Contabilidade rural. Legislação fiscal. Agronegócio.

ABSTRACT

Income Tax (IT) is a compulsory tax that is imposed in a progressive and direct way on the income of individuals and companies. Knowing the destination of equity resources is essential for financial management, in addition to contributing to the survey of revenues, expenses and costs inherent to the activity carried out, necessary for the preparation of the IT declaration. This article sought to analyze how the incidence of income tax of rural producers who work in the city of Dom Pedrito/RS occurs. The particularities of preparing the IT calculations were analyzed by the result, in which revenues and expenses are accounted for in the fiscal year, and by the limit of 20% of total gross revenue. The research of multiple cases, with an exploratory character, relied on a documentary analysis of the declaration of eight local producers. The size of producers and properties was identified, based on revenue and tax modules, the main deductions considered to the agricultural environment and the correct way to account for the existence of losses from the current or previous year, identifying the least costly alternative of taxation to the rural producer.

Keywords: Income tax declaration. Rural accounting. Tax law. Agribusiness.



¹ Universidade Federal do Pampa - Unipampa. E-mail: osmarmanoelnunes@yahoo.com.

² Universidade Federal do Pampa - Unipampa. E-mail: kelemdp@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5517-0096>

³ Universidade Federal do Pampa - Unipampa. E-mail: janainawohlenberg@unipampa.edu.br. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-6888-9825>



1 INTRODUÇÃO

O setor do agronegócio é responsável em fornecer ao Brasil um lugar de destaque no cenário mundial, frente aos principais *players* de produção e exportação de bens agrícolas (PAULINO, 2014) impactando, positivamente, no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Mesmo com a instabilidade econômica recente, o setor se mantém em processo de ascensão, contribuindo para a oferta de alimentos mais saudáveis, como frutas, hortaliças, grãos e carnes, contribuindo para o processo de geração de emprego e renda e, auxiliando na manutenção da mão de obra no meio rural (BARROS *et al.*, 2016; SCHINDLER *et al.*, 2016; GALDEANO-GÓMEZ *et al.*, 2017; MODERNELO *et al.*, 2018).

As atividades exercidas no meio rural vêm passando por várias transformações relevantes ao seu processo de desenvolvimento; dentre elas, a forma de gestão com a qual a propriedade rural é conduzida, demandando um caráter empresarial de modo a produzir com eficiência técnica, econômica e com qualidade (NUNES *et al.*, 2014). Nas últimas décadas a contabilidade gerencial tem sido utilizada como uma ferramenta estratégica de gestão, de modo a dimensionar onde os ativos da empresa estão empregados fornecendo subsídios para a tomada de decisão (LORENZONI; VIEIRA, 2013; CARVALHO *et al.*, 2016).

Além das atividades inerentes a produção, o produtor rural desempenha um papel de gestor da propriedade, sendo este responsável por analisar todos os elos que envolvem a gestão administrativa e financeira, contabilizando as receitas, despesas e custos de produção, na busca de um controle gerencial eficaz (ZANIN *et al.*, 2014; DA SILVA; FIIRST, 2015). Esse gerenciamento econômico é indispensável para a tomada de decisão, uma vez que fornece os subsídios necessários para o controle e a manutenção da propriedade, bem como para a análise da rentabilidade frente ao mercado financeiro e ao regime tributário necessário (BORGES *et al.*, 2015).

Quando se trata de tributos, as ferramentas contábeis são indispensáveis, pois possibilitam o planejamento da real situação patrimonial da organização. O imposto de renda é um tributo federal obrigatório, que incide anualmente sobre os rendimentos do contribuinte, pessoa física ou jurídica, informados através de declaração, com base nos resultados do ano anterior, sendo o valor do tributo estabelecido por meio de alíquotas percentuais.

O produtor rural deverá declarar todas as receitas obtidas no ano vigente, provenientes da atividade rural ou não, caso exerça outra atividade complementar, e todas as despesas e custos decorrentes destas mesmas atividades. Caso o resultado seja positivo, com a obtenção de lucro ao término do exercício, irá integrar a base de cálculo e o imposto será gerado; caso o resultado seja negativo, constituirá prejuízo a ser compensável nos próximos exercícios fiscais sendo exigida a escrituração das receitas, despesas e custos em livro caixa, manual ou eletrônico, conforme estabelecido na Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, em seu Art. 18 (LIBONATI JÚNIOR *et al.*, 1998).

É importante ao produtor rural declarar o imposto de renda pois, devido aos constantes avanços da tecnologia da informação, é permitido aos órgãos fiscalizadores cruzarem as informações geradas utilizando os números do Cadastro de Pessoa Física – CPF e o Cadastro Nacio-



nal de Pessoas Jurídicas – CNPJ, dos produtores e das empresas rurais, onde são verificadas as informações de vendas e compras realizadas durante cada ano. Cabe destacar que a sonegação fiscal ou omissão de dados é ilegal podendo trazer consequências, desde a incidência de multa, até a irregularidade no Cadastro de Pessoas Físicas.

Este estudo buscou analisar as possibilidades de tributação frente à declaração de Imposto de Renda Pessoa Física de oito produtores rurais localizadas no município de Dom Pedrito/RS frente às modalidades de incidência de tributação pelo resultado ou pela alíquota de 20% sobre a receita bruta total, verificando a alternativa mais viável e as possibilidades de isenções e deduções aplicáveis à realidade, dispostas pela legislação vigente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Gestão na empresa rural

As atividades rurais envolvem as práticas agrícolas, pecuária, extração, exploração vegetal e animal, apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura e outros animais de pequeno porte, além dos processos de beneficiamento dos produtos agrícolas e pecuários, preservando as características e composição *in natura* dos produtos, feita pelo próprio produtor com o uso de equipamentos e utensílios do contexto da atividade rural (BRASIL, 1995).

De acordo com Buranello (2018), o agronegócio é um conjunto sistematizado de atividades econômicas que abraça todas as etapas compreendidas, desde o fornecimento de insumos para produção, até a distribuição para o consumidor final de produtos, subprodutos e resíduos de valor econômico relacionados a alimentos, fibras naturais e bioenergia.

Assim como as demais empresas, as empresas rurais precisam ser competitivas e estarão sempre em busca de novos processos e produtos, incorporando práticas administrativas de gestão, de modo a garantir sua eficiência produtiva e estabilidade econômica de suas operações (THOMAS *et al.*, 2015).

O gestor rural, que muitas vezes é o próprio produtor, representa um importante papel na manutenção do equilíbrio econômico e da eficiência produtiva da atividade, visando a garantir o sucesso e a permanência da atividade rural. De acordo com Thomas *et al.* (2015) é indispensável que o gestor rural tenha as informações acerca das receitas, despesas e custos gerados, sendo a contabilidade, uma importante ferramenta nesse processo de gerenciamento e tomada de decisão. Frank e Rodniski (2017) destacam a massiva carga tributária que incide sobre os proprietários e empresas no âmbito rural, relatando que, cada vez mais, é necessário “desembolsar mais recursos para o pagamento de tributos, tanto federais como estaduais e municipais” (p.2), impactando na liquidez e manutenção da atividade, sendo indispensável o planejamento tributário.

Para a análise contábil rural, de acordo com Severo *et al.* (2017), são contabilizados todos os fatores relacionados ao desenvolvimento da atividade produtiva, considerando todos os insumos, mão de obra, estoques de produtos em que a colheita já foi realizada, expectativa de



colheita à realizar, preço de custo e de mercado, possíveis perdas (quebra de safra), entre outros. Os autores ainda argumentam sobre a necessidade de se contabilizar os ativos imobilizados como móveis, veículos, maquinários e a terra em uso, sendo essa de propriedade do produtor ou arrendada.

Conhecer e planejar a realidade onde os recursos financeiros serão aplicados e a respectiva carga tributária é uma forma de aumentar o capital de giro, liquidez, rentabilidade e lucratividade, sendo pessoal física ou jurídica, conforme descrito por Frank e Rodniski (2017). Porém, segundo os autores, essa realidade ainda é pouco utilizada no segmento rural, comprometendo a eficiência na utilização dos recursos, os rendimentos e a lucratividade do produtor rural.

Planejar onde serão investidos os recursos financeiros ao longo do exercício fiscal e conhecer a carga tributária necessária fornece uma maior segurança e previsibilidade ao processo de tomada de decisão dos produtores, visto que, a atividade rural por si já é marcada por vários fatores de instabilidade, como em decorrência de intempéries e as oscilações nos preços das commodities.

2.2 Classificação do produtor e da propriedade rural

O produtor rural pode ser classificado conforme sua receita bruta anual sobre rendimentos, na qual caracteriza-se como pequeno produtor rural aquele que possuir uma renda anual não superior a R\$160.000,00 (cento e sessenta mil reais); como médio produtor os rendimentos compreendidos entre R\$160.000,00 (cento e sessenta mil reais) até R\$800.000,00 (oitocentos mil reais); e, como grande produtor rural, os que apresentem renda anual acima de R\$800.000,00 (oitocentos mil reais) (INCRA, 2018). Quanto a classificação do produtor rural, somente as legislações vinculadas a obtenção de crédito rural utilizam a renda como critério de classificação, as demais legislações vigentes, utilizam a área da propriedade rural para esta finalidade, como é o caso da Resolução nº 4.174, de 27 de dezembro de 2012, que dispõe sobre a classificação de produtores rurais e sobre critérios para a apuração de saldos e para a fiscalização de financiamentos rurais (BRASIL, 2012).

A caracterização das propriedades, com base na quantidade de módulos fiscais, a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993 (BRASIL, 1993), em seu Art. 4º, parágrafos I, II e III, dispõem sobre a definição do termo “imóvel rural” e caracterização do porte da propriedade quanto à quantidade de módulos fiscais sendo definido a seguir:

- I – Imóvel Rural: o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial;
- II - Pequena Propriedade - o imóvel rural:
 - a) de área até quatro módulos fiscais, respeitada a fração mínima de parcelamento;
- III - Média Propriedade - o imóvel rural:
 - a) de área superior a 4 (quatro) e até 15 (quinze) módulos fiscais.



De acordo com o INCRA, as propriedades ainda podem ser classificadas como: mini-fúndio, para os imóveis rurais com área inferior a um módulo fiscal; e, grandes propriedades, os que contemplarem área superior a quinze módulos fiscais (INCRA, 2018).

Cabe destacar que é o INCRA o órgão responsável por determinar a quantidade de hectares pertencentes a um módulo fiscal para cada município, considerando o tipo de atividade predominante da região e a renda obtida. De acordo com Embrapa (2020), o município de Dom Pedrito/RS, onde a pesquisa foi realizada, é contemplado 28 ha por módulo fiscal.

2.3 Declaração do Imposto de Renda

O Imposto de Renda (IR) é um tributo compulsório que incide de forma progressiva e direta sobre os rendimentos de pessoas físicas e jurídicas, inclusive rendimentos e ganhos de capital, bem como, aqueles que detenham posse.

Por incidência progressiva classificam-se os impostos cujo percentual de contribuição aumenta em relação ao aumento ocorrido na renda, quanto maior a renda obtida, maior será o imposto gerado (GARCIA; VASCONCELOS, 2017). De acordo com Krugman e Wells (2016), um imposto é progressivo quando as pessoas de detém maior renda contribuem com um maior percentual de imposto e, conseqüentemente, aquelas que possuem menor renda, contribuem com menos impostos.

O IR é direto pois incide diretamente sobre o fator renda e a riqueza (patrimônio) gerado. De acordo com Garcia e Vasconcelos (2017), esse tributo incide sobre o valor das transações de compra e venda de mercadorias e serviços.

“A legislação tributária estabelece que a base de cálculo anual do IR abrange todos os rendimentos percebidos durante o ano-base, exceto os isentos ou não tributáveis, ou tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva” (VISCO, 2012, p. 33). O Imposto de renda nada mais é do que uma prestação de contas que se deve prestar à Receita Federal sobre nossos ganhos, quando obtidos acima de um determinado valor.

De acordo com Alexandre (2012, p. 21):

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precise para buscar a consecução do bem.

O produtor rural pode recolher o IR sobre duas formas: pelo resultado, em que a alíquota é aplicada sobre a diferença gerada entre as receitas e despesas, ou pela dedução de 20% sobre a receita bruta total, onde o declarante vai verificar a melhor forma de dedução. Cabe ressaltar que o resultado da atividade rural deverá ser apurado mediante escrituração do Livro Caixa, manual ou eletrônico, para rendimentos acima de R\$50.000,00, juntamente com os respectivos comprovantes fiscais dos lançamentos realizados, que comprovem as receitas e despesas para a Receita Federal do Brasil.



O livro caixa, na atividade rural é um documento obrigatório, onde são lançadas todas as receitas, despesas de custeio, investimentos realizados na propriedade, entre outros valores diretamente relacionados a manutenção da atividade rural. Esse processo de escrituração estrutura os valores e as datas em que ocorreram as operações, sendo necessário o arquivamento dos comprovantes que forneçam idoneidade aos lançamentos por um período de 5 anos referentes ao ano base.

Para chegar ao resultado de lucro ou prejuízo da atividade rural, define-se fiscalmente como a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário; quando positivo, integra a base de cálculo do imposto de renda na declaração de rendimentos; e, quando negativo, constitui prejuízo compensável. Se negativo, pode ser compensado o saldo do prejuízo do exercício anterior, desde que não tenha optado pelo limite de 20% sobre a receita bruta.

De acordo com Brasil (2018b), Instrução Normativa RFB nº 1.794, de 23 de fevereiro de 2018, está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício de 2018, a pessoa física residente no Brasil que, no ano-calendário de 2017, contemplar algum dos pré-requisitos estabelecidos no Quadro 1.

Quadro 1 - Pessoas obrigadas a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do IR 2018.

Critérios	Condições
Renda	Recebeu rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma anual foi superior a R\$ 28.559,70 ; Recebeu rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00 .
Ganho de capital e operações em bolsa de valores	Obteve, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; Optou pela isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de imóveis residenciais, cujo produto da venda seja destinado à aplicação na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da celebração do contrato de venda, nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.
Atividade rural	Relativamente à atividade rural: a) obteve receita bruta anual em valor superior a R\$ 142.798,50 ; b) pretenda compensar, no ano-calendário de 2017 ou posteriores, prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário de 2017.
Bens e direitos	Obteve a posse ou a propriedade, em 31 de dezembro de 2017, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00.
Condição de residente no Brasil	Passou à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nessa condição se encontrava em 31 de dezembro de 2017.

Fonte: Brasil (2018b).

Quando se trata de tributos envoltos à atividade rural, é considerado como base a receita bruta anual e o lucro obtido pela exploração da atividade. Segundo o site da Receita Federal (BRASIL, 2018b), são tributáveis as atividades rurais que apresentarem receita acima do limite de R\$ 142.798,50 (cento e quarenta e dois mil setecentos e noventa e oito reais e cinquenta centavos), conforme observado no Quadro 1.



A propriedade rural que obtiver um lucro acima de R\$ 22.847,77 (vinte e dois mil oitocentos e quarenta e sete reais e setenta e sete centavos), está sujeita à tributação do Imposto de Renda com uma alíquota mínima de 7,5% (sete vírgula cinco por cento), com uma parcela a deduzir do imposto de R\$ 1.713,58 (um mil setecentos e treze reais e cinquenta e oito centavos). A tabela progressiva anual completa pode ser visualizada na Tabela 1.

Outro fato a ser observado se deve ao prazo de entrega da declaração do Imposto de Renda, que é sempre no dia trinta de abril de cada ano; em caso de atraso na entrega da declaração o contribuinte estará obrigado ao pagamento de multa.

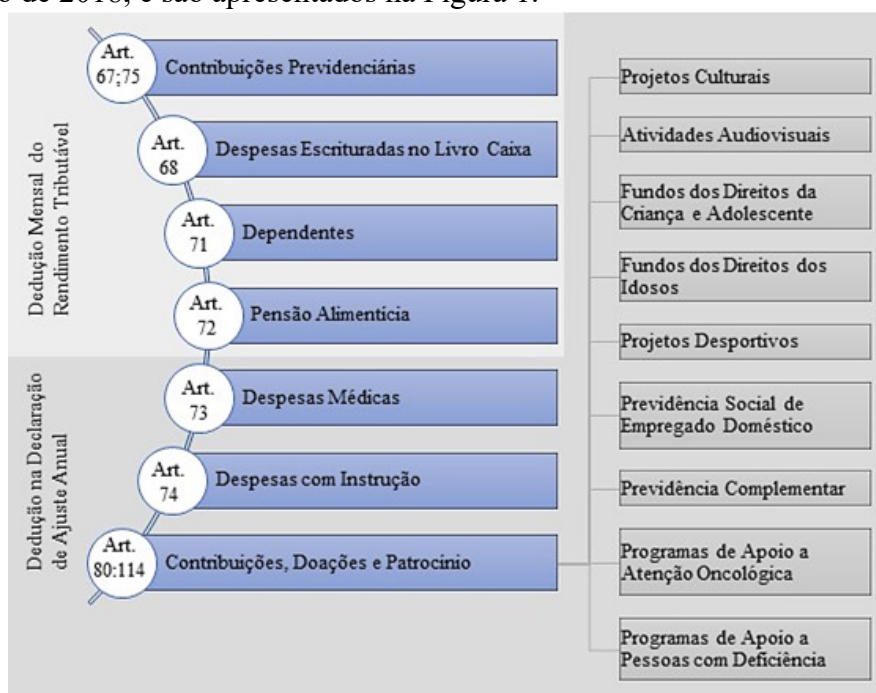
Tabela 1- Incidência progressiva anual 2018.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir no IRPF (R\$)
Até R\$ 22.847,76	-	-
De R\$ 22.847,77 até R\$ 33.919,80	7,5	R\$ 1.713,58
De R\$ 33.919,81 até R\$ 45.012,60	15	R\$ 4.257,57
De R\$ 45.012,61 até R\$ 55.976,16	22,5	R\$ 7.633,51
Acima de R\$ 55.976,16	27,5	R\$ 10.432,32

Fonte: Brasil (2018b).

2.3.1 Deduções aplicáveis ao IR

As deduções, ou despesas dedutíveis, aplicáveis à declaração do Imposto de Renda são valores a serem abatidos da base de cálculo durante o desenvolvimento da declaração, esse processo de dedução pode gerar um menor imposto a ser recolhido, ou mesmo, uma restituição a ser compensada. As principais despesas dedutíveis estão presentes no Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, e são apresentados na Figura 1.



Fonte: Adaptado de Brasil (2018a).



Cabe destacar que, as declarações de IR realizadas a partir do ano base 2019, as contribuições previdenciárias do empregado doméstico foram retiradas das deduções anuais aplicáveis ao sistema de declaração.

Algumas dessas deduções apresentam um limite máximo a ser deduzido, outras, no entanto, não apresentam limite pré-estabelecido. Essas especificidades são apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2- Deduções aplicáveis ao IR 2018.

Dedução	Parcela Dedutível	Limite
Desconto Simplificado	Dedução única de 20% sobre rendimento tributável	R\$ 16.754,34
Contribuição Previdenciária	Despesa com pagamento de Previdência Social.	Sem limite.
Contribuição Previdenciária Privada e FAPI	Pagamento de Previdência Social da União, Estados, DF e Municípios, Previdência Privada e Fundo de Aposentadoria Programada Individual (FAPI)	12% dos rendimentos tributáveis.
Dedução com Dependentes	R\$ 2.275,08 por dependente	Sem limite.
Dedução com Educação	Despesa realizada com instrução própria ou dos dependentes.	Limite anual, individual de R\$ 3.561,50 por pessoa
Dedução com Despesas Médicas	Despesas médicas próprias ou de dependentes.	Sem limite.
Dedução com Pensão Judicial	Importância paga a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial ou escritura pública.	Sem limite.
Despesas Escrituradas no Livro Caixa	Despesas escrituradas no livro caixa e comprovadas com respectivos demonstrativos.	Sem limite.

Fonte: Adaptado de Brasil (2018a) e Castro (2014, p. 30).

3 MATERIAL E MÉTODOS

Para o desenvolvimento de uma pesquisa é necessário o uso de métodos científicos que, segundo Gil (2010), consiste no conjunto de procedimentos intelectuais e técnicas utilizadas para atingir o conhecimento. Para que seja considerado conhecimento científico, é necessário a identificação dos passos para a sua verificação, ou seja, determinar o método que possibilitou chegar ao conhecimento.

A pesquisa buscou analisar a incidência do Imposto de Renda de oito declarações de produtores rurais com ano base de 2017, na localidade do município de Dom Pedrito/RS, a fim de verificar as diferentes formas de apuração, a alternativa de menor incidência tributária e os aspectos possíveis de dedução a serem empregados para a atividade rural.

Os dados documentais, acerca das legislações vigentes, foram obtidos junto ao site da Receita Federal do Brasil, configurando a pesquisa em caráter exploratório e de análise de casos múltiplos. A pesquisa exploratória tem como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Seu planejamento tende



a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado (GIL, 2010, p. 27).

Os resultados contaram com um levantamento de estudo de caso, para reconhecer as múltiplas realidades das declarações e suas interpretações. De acordo com (YIN, 2015, p. 153), um estudo com múltiplos casos busca “construir uma explicação geral que se ajuste a cada caso individual, mesmo que os casos apresentem detalhes variados”.

Foram selecionadas as declarações de imposto de renda para análise de dados secundários, com diferentes resultados na atividade rural. O levantamento desses dados, foi obtido junto a um escritório de contabilidade da localidade levando em consideração alguns critérios de elegibilidade, a fim de analisar as particularidades e as diferenças nos cenários analisados. Seguem abaixo os critérios utilizados:

- Propriedades com receita bruta anual superior a R\$ 142.798,50 reais;
- Propriedades com atividades: somente lavoura; somente pecuária; e, ambas atividades;
- Propriedades que apresentaram prejuízo no ano base;
- Propriedades que apresentaram prejuízo a compensar.

Para fins de análise de tributação para o produtor rural foram consideradas as metodologias de análise pelo resulta e pela alíquota de 20% sobre a receita bruta conforme previsto no Decreto Nº 9.580/2018 (BRASIL, 2018a).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Caracterização dos produtores e das propriedades

A pesquisa foi realizada por meio da análise das declarações de IR de oito produtores rurais localizados do município de Dom Pedrito/RS. Na Tabela 3 é possível observar o perfil e as particularidades de cada produtor.

Tabela 3- Perfil dos produtores rurais.

	Produtor							
	A	B	C	D	E	F	G	H
Idade	61	60	46	63	42	43	49	66
Sexo	Feminino	Masculino	Masculino	Masculino	Masculino	Masculino	Feminino	Masculino
Início da atividade	1985	2002	2002	1988	2007	2017	2012	1976
Atividade Pecuária	Bovino	-	-	Bovino	-	Bovino	Bovino	Bovino
Atividade Agrícola	Arroz	Arroz Soja	Arroz Soja	-	Arroz Soja		Arroz Soja	Arroz Soja
Terra (ha) Próprio	964,8	259,3		847,3	863,5	140	923	857,2
Terra (ha) Arrendado	-	-	50	-	566,8	-	494,8	2091,6
Part. Societária	25%	-	-	25%	20%	-	25%	-
Receita	R\$148.956,08	R\$610.410,64	R\$532.098,71	R\$150.566,88	R\$1.598.536,85	R\$161.370,43	R\$1.698.536,85	R\$2.390.165,38

Fonte: dados da pesquisa.



Conforme observado, a maior parte dos produtores busca diversificar seus sistemas produtivos, intercalando entre o cultivo de arroz, soja, criação de bovinos e ovinos, de modo a garantir a rentabilidade e liquidez futura. Segundo Lowder *et al.* (2014) e Sili *et al.* (2014) a diversificação dos sistemas produtivos possibilita aos produtores rurais uma maior disponibilidade de produtos, em virtude da sazonalidade e das incertezas presentes na atividade, auxiliando no desenvolvimento do setor agroindustrial e na geração de emprego e renda.

Quanto a classificação dos produtores com base na receita bruta obtida, cujos parâmetros são estabelecidos pelo INCRA (2018), foi observado que os produtores A e D são pequenos produtores; B, C e F são de porte médio; e, E, G e H são grandes produtores.

Com relação ao tamanho das propriedades (BRASIL, 1993) e com base na EMBRAPA (2020), que determina que cada módulo fiscal no município de Dom Pedrito/RS é composto por 28ha, foi possível observar que: a propriedade C (50 ha) foi classificada como de pequeno porte; as propriedades B (259,3 ha) e F (140 ha) de médio porte; e, as propriedades A (964,8 ha), D (847,3 ha), E (1.430,3 ha), G (1417,8 ha) e H (2.948,8 ha) de grande porte.

4.2 Deduções utilizadas no IR

Conforme apresentado na figura 1, existem algumas despesas possíveis de serem deduzidas no processo de declaração do IR. Com base na análise das declarações foi possível chegar a seguinte listagem das principais deduções utilizadas pelos produtores de Dom Pedrito/RS, conforme observado na tabela 4.

Tabela 4 - Deduções utilizadas pelos produtores rurais para declaração do IR.

		Produtor							
Relação de Despesas		A	B	C	D	E	F	G	H
Pagamentos Efetuados	Despesas Médicas	*	*	*		*	*	*	*
	Dependentes			*		*	*		*
	Pensão Alimentícia			*		*	*		
	Educação						*	*	*
	Empregado doméstico								
Despesas Gerais	Arrendamento			*		*		*	*
	Funcionários (Salário, INSS e FGTS)	*		*		*		*	
	Mão de Obra a vultosa		*		*				
	Alimentação Funcionários			*					
	Luz	*	*	*					
	Combustível		*	*	*	*		*	
	Manutenção de Veículo	*							
	Manutenção Máquinas e Equipamentos	*	*			*			
	Manutenção na Propriedade				*				*
	Compra de maquinário		*						*
	Compra de veículo de carga				*				
	Frete	*	*	*	*	*	*	*	



Continuação

		Produtor							
Relação de Despesas		A	B	C	D	E	F	G	H
Custo Agro-pecuário	Alimentação Animal	*			*		*		*
	Aquisição de animais				*		*	*	*
	Medicação Veterinária	*			*		*	*	*
	Inseminação	*						*	
Custo Agrícola	Sementes		*	*	*	*	*	*	*
	Agrícola		*	*		*	*	*	*
	Herbicida		*						*
	Pulverização			*					

Fonte: dados da pesquisa.

4.3 Análise das possibilidades de declaração do IR

A declaração do IR 2018 contou com a análise das receitas e despesas dos contribuintes ocorridas no ano base de 2017. Na tabela 5 é possível observar os valores declarados por cada produtor participantes deste estudo, bem como, o valor a ser recolhido ou restituído, com base nas duas modalidades de tributação, sobre rendimentos ou sobre a receita bruta.

Tabela 5 - Análise de tributação do IR 2018 dos produtores rurais.

	Produtor							
	A	B	C	D	E	F	G	H
Part. Societária	25%	-	-	25%	20%	-	25%	-
Receita	R\$148.956,08	R\$610.410,64	R\$532.098,71	R\$150.566,88	R\$1.598.536,85	R\$161.370,43	R\$1.698.536,85	R\$2.390.165,38
Despesa	R\$123.529,36	R\$576.799,11	R\$290.020,27	R\$53.502,40	R\$1.673.291,62	R\$180.256,60	R\$1.573.291,62	R\$2.035.960,78
Lucro/Prejuízo Gerado	R\$25.426,72	R\$33.611,53	R\$242.078,44	R\$97.064,40	(R\$74.754,77)	(R\$18.886,71)	R\$125.245,00	R\$354.204,60
Prejuízo ano Anterior						(R\$4.574,82)	(64.674,91)	(324.520,03)
Apuração pelo Resultado								
Imposto a recolher	0	R\$ 306,59	R\$ 45.828,20	R\$ 11.652,94	0	R\$ 26.370,89	R\$ 1.637,27	R\$ 48.566,12
Imposto a restituir	R\$ 118,51	-						
Apuração 20% pela Receita Bruta Total								
Imposto a recolher	R\$ 143,36	R\$ 18.548,77	R\$ 8.522,06	R\$ 93,22	R\$ 67.701,58	R\$ 35.246,26	R\$ 16.960,02	R\$ 137.809,12

Fonte: Dados da pesquisa.

Os produtores A e B optaram pela dedução do imposto de renda pelo resultado entre receitas e despesas ocorridas na atividade rural. Sobre ambos as declarações foi aplicada a alíquota de desconto simplificado de 20% e contemplaram a tabela de dedução de IR na faixa de 7,5%, gerando restituição para o produtor A e, um imposto considerado de baixo valor, para o produtor B.

O produtor A atua na atividade desde o ano de 1985 em parceria com cônjuge e filhos sendo, todos os resultados providos da atividade rural divididos, igualitariamente, entre os 4 participantes, cabendo a cota de 25% (vinte e cinco por cento) para cada parceiro. Esta forma



de declaração trouxe ao produtor rural e seus parceiros a isenção do pagamento de imposto de renda no período, tendo ainda um valor a restituir de R\$ 118,51 (cento e dezoito reais e cinquenta e um reais).

O produtor B atua exclusivamente com a atividade agrícola desde o ano de 2002. Optou pela declaração com base no resultado obtido no exercício 2017 na atividade rural para a declaração do imposto de renda 2018, o que gerou um imposto a pagar considerado baixo, no valor de R\$ 306,59 (trezentos e seis reais e cinquenta e nove centavos), que corresponde a 0,91% do lucro obtido no período de análise.

A simulação realizada na Tabela 05 demonstrou que, caso os produtores A e B optassem pelo limite de 20% sobre a receita bruta total, teriam um imposto a recolher nos valores de R\$ 143,36 (cento e quarenta e três reais e trinta e seis centavos) e R\$ 18.548,77 (dezoito mil quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), respectivamente, confirmando que a tributação com base no resultado, para esses produtores, seria a forma menos onerosa de ser realizada.

Os produtores C e D, optaram pelo cálculo do IR com base na apuração de 20% sobre a receita bruta total, para esses cálculos foram consideradas as despesas médicas, dependentes e pensão alimentícia, não sendo considerados os custos relacionados à produção.

O produtor C atua exclusivamente com a atividade agrícola desde o ano de 2002, arrendando 50 ha. Mesmo sendo a propriedade de menor porte, pode ser observado o seu processo produtivo intensivo e a sua alta rentabilidade, visto que, seus rendimentos são superiores à outras propriedades de maior porte. Para o cálculo de 20% sobre a receita bruta foram consideradas as despesas com médicos, pensão alimentícia e dois dependentes. A redução dessas despesas fez com que o produtor integrasse a alíquota de 27,5% da tabela de IR em que a parcela a ser deduzida é de R\$10.432,32, restando para contribuição de imposto gerado, o valor de R\$ 8.522,06 (oito mil quinhentos e vinte e dois reais e seis centavos).

Já o produtor D trabalha com a criação de bovinos de corte, desde o ano de 1988 em terras próprias, em parceria com sua esposa e dois filhos. A divisão das receitas e despesas da atividade rural é realizada em quatro partes iguais de 25% para cada um. O produtor optou-se pela redução de 20% sobre a receita bruta da atividade rural onde gerou um imposto de R\$ 93,22 (noventa e três reais e vinte e dois centavos) para cada parceiro.

Na simulação de tributação pelo resultado foi observado uma desvantagem para os produtores C e D em que pagariam de R\$ 45.828,20 (quarenta e cinco mil oitocentos e vinte e oito reais e vinte centavos) e de R\$ 11.652,94 (onze mil seiscentos e cinquenta e dois reais e noventa e quatro centavos) de impostos, respectivamente; um aumento de 438% para o produtor C e 756% para o produtor D e cada um de seus sócios, caso tivessem optado pela tributação pelo resultado entre receitas e despesas.

Os produtores E e F apresentaram prejuízo no ano base em análise, sendo que, o produtor F, também possuía prejuízo de exercício anterior. Neste caso foi optado pela tributação considerando o resultado entre e despesas, afim de que esses prejuízos pudessem



ser contabilizados no cálculo do IR. Considerando as receitas e despesas do produtor E foi observado que as deduções eram superiores aos rendimentos gerados, resultando na isenção do IR.

Quanto ao produtor F, foram apresentadas todas as despesas relacionadas a atividade comprovadas e escrituradas em livro caixa, bem como, despesas previdenciárias, médicas, com educação e de dependentes. Foi verificado que o proprietário possui outra fonte de renda como autônomo sendo, a atividade rural de criação de bovinos, uma forma de complementação de renda, atuando desde o ano de 2017. Considerando a atividade principal, mesmo a atividade rural contabilizando prejuízo nos dois últimos exercícios fiscais, o contribuinte teve um imposto no valor de R\$ 26.370,89 devido os rendimentos apresentados na atividade principal.

Os produtores G e H atual, ambos atuantes na pecuária e na agricultura, sendo estas suas principais atividades de geração de renda, foram os que apresentaram maior receita relacionada a atividade rural. Ambos produtores apresentam prejuízo de exercícios anteriores a compensar, devido a isso, optaram pela declaração sobre resultados.

O produtor G atua na atividade desde o ano de 2012 juntamente com seu cônjuge e dois irmãos, cabendo a participação de 25% de cada sócio. A atividade é executada em terras próprias (65,1%), somadas às terras arrendadas (34,9%), de modo a intensificar o sistema produtivo gerando maior representatividade econômica. Além da atividade rural esse produtor possui outra fonte de renda complementar, porém, a atividade rural configura-se como a atividade principal.

Conforme observado na Tabela 05, a atividade rural apresentou um lucro de R\$ 125.245,23 (cento e vinte e cinco mil duzentos e quarenta e cinco reais e vinte e três centavos) e havia um prejuízo de R\$ 64.674,91 (sessenta e quatro mil seiscentos e setenta e quatro reais e noventa e um centavos), referente ao exercício de 2016. Por meio da apresentação do livro caixa de 2016, e de seus respectivos comprovantes fiscais, foi possível a dedução desse prejuízo na declaração do exercício fiscal 2017, sendo atribuído o pagamento de R\$ 1.637,27 (um mil seiscentos e trinta e sete reais e vinte e sete centavos). Caso o produtor não tivesse os documentos comprobatórios o prejuízo não poderia ser compensado e, o novo imposto, seria no valor de R\$ 16.960,02 (dezesesseis mil, novecentos e sessenta reais e dois centavos), um acréscimo de aproximadamente 936%.

O produtor H atua na atividade rural desde o ano de 1976, possui 857,2 ha de terras próprias (29,1%) e 2.091,6 ha de terras arrendadas (70,9%), totalizando 2.948,8 ha, sendo o produtor de maior representatividade relativo à finanças e ao porte da propriedade dessa pesquisa. Cabe destacar que o produtor também exerce outra atividade remunerada, porém, a prática rural representa a maior parcela dos rendimentos obtidos.

Para a declaração desse produtor sua propriedade apresentou um lucro de R\$ 354.204,60 (trezentos e cinquenta e quatro mil duzentos e quatro reais e sessenta centavos). Como utilizou na declaração o aproveitamento do prejuízo do ano anterior, gerado em 2016 no valor de R\$ 324.520,03 (trezentos e vinte e quatro mil quinhentos e vinte reais e três centavos), foi realizada

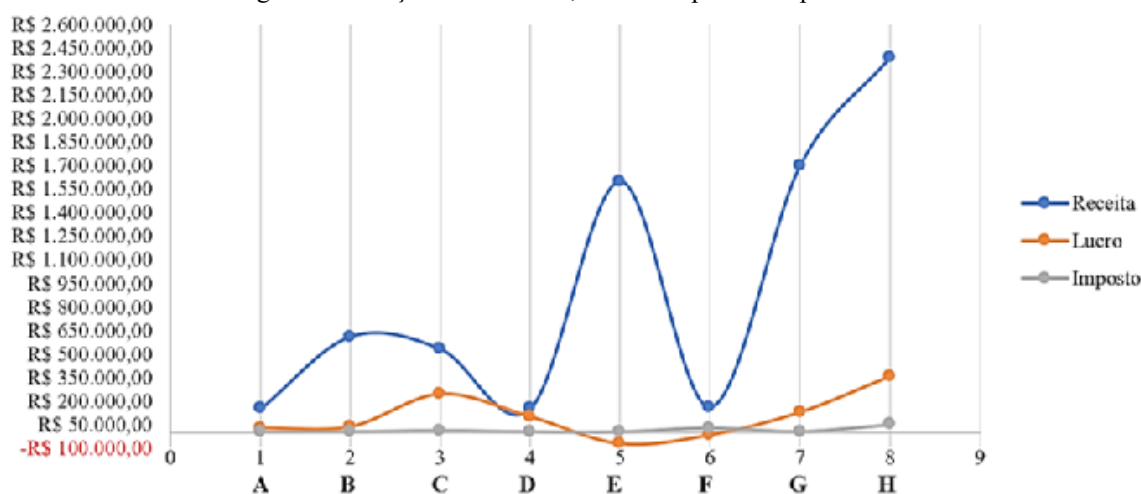


a análise do livro caixa referente ao exercício de 2016 acompanhado de seus comprovantes. Com a inserção do prejuízo no cálculo contábil do IR foi possível uma redução de aproximadamente 184% sobre o valor do imposto a ser pago, que passou R\$ 137.809,12 (cento e trinta e sete mil oitocentos e nove reais e doze centavos) para R\$ 48.566,12 (quarenta e oito mil e quinhentos e sessenta e seis reais e doze centavos) à pagar. Cabe destacar que, assim como o ocorrido com os produtores F e G, os outros rendimentos influenciaram na renda e, consequentemente, na tributação do IR.

A Figura 2 demonstra a relação entre a receita, o lucro e o imposto pago demonstrando que a receita não está diretamente ligada a obtenção de lucro. Como observado o produtor C é um dos produtores com menor receita, detém a propriedade com menor quantidade de hectares, porém, obteve o segundo lugar de destaque com relação ao lucro gerado.

Em relação ao pagamento do imposto de renda é possível observar que ele é diretamente proporcional aos rendimentos apresentados. Quanto maior o lucro apresentado pelo produtor na propriedade rural, e/ou fontes alternativas de rendimento, maior será a alíquota que irá incidir; bem como, quanto menor os rendimentos ou apresentação de prejuízo menor será a carga tributária, podendo o mesmo ser isento de pagamento de impostos.

Figura 2 - Relação entre receita, lucro e imposto dos produtores.



Fonte: dados da pesquisa.

Como pode ser observado, o imposto de renda incide sobre os rendimentos provenientes da atividade rural e de seus proprietários. Cabe destacar que, com o processo de informatização, a cada torna-se indispensável que o produtor rural faça o controle de onde seus recursos estão sem investidos, por meio da elaboração do livro caixa e do arquivamento dos respectivos comprovantes fiscais. Uma das práticas recomendadas é a emissão das notas de venda dos produtos com o uso do certificado digital, em que constam todos os dados cadastrais do produtor ou da empresa por ele estabelecida e das transações comerciais realizadas, essa prática transfere maior legitimidade aos rendimentos declarados do produtor junto à Receita Federal do Brasil.

O processo de estabelecer o valor a ser pago, ou restituído, do Imposto de Renda à cada



produtor rural é um processo individualizado pois, irão conter os rendimentos e as particularidades de cada atividade desenvolvida na propriedade sendo, imprescindível o cuidado em manter o livro caixa com os registros atualizado e com os devidos documentos comprobatórios.

A comparação das oito declarações de IR demonstrou que cada atividade possui suas características únicas, sendo influenciadas pelo tipo de atividade, receitas e despesas geradas e das atividades complementares exercidas. Em todas elas, foi optado pela forma de tributação que gerasse menor onerosidade aos produtores.

É importante lembrar que a análise contábil é indispensável ao sucesso das organizações, não apenas para fins de tributação, mas destinada a gestão organizacional pois, apenas quando se conhece onde os recursos estão aplicados que se pode analisar a melhor forma de destiná-los.

5 CONCLUSÃO

A análise de casos múltiplos realizada em oito propriedades rurais sobre a declaração do imposto de renda pessoa física mostrou que a incidência do imposto de renda sobre as propriedades rurais pode ocorrer de duas maneiras, incidindo sobre os resultados obtido, onde são consideradas as receitas, despesas e custos do período, ou sobre a receita bruta.

Para os produtores rurais A, B, E, F, G e H a opção mais viável, ou menos onerosa, de declaração do Imposto de Renda foi pelo resultado, onde foram consideradas as receitas, despesas e até prejuízos contabilizados, atribuindo ao produtor A uma restituição e ao produtor E a isenção do pagamento de imposto. Também cabe destacar que as atividades paralelas desenvolvidas pelos produtores influenciaram diretamente na contabilização dos rendimentos e no resultado do imposto gerado. Para os produtores C e D, a contabilização pelo limite de 20% sobre a receita bruta total gerou um imposto de menor valor.

As oito propriedades analisadas apresentam características únicas compostas pela forma na qual são executadas as atividades produtivas e a gestão dos recursos, sejam elas relacionadas à pecuária, agricultura ou ambas.

Em cada caso foi possível identificar a importância e o papel que o gestor rural, muitas vezes sendo o próprio produtor, representa junto à propriedade, no processo gerir a destinação dos recursos e organizar para que cada fato contábil seja devidamente registrado e documentado, facilitando o processo de declaração do IR e a identificação da alternativa mais viável ao caso em questão.

Cabe ressaltar a importância dos profissionais da área contábil nesse processo de contabilização do patrimônio e assessoria ao produtor rural na busca pela alternativa com menor incidência tributária, uma vez que, a cada ano, novos aspectos legais e de tributação são alterados, sendo necessária a constante atualização dos requisitos legais para um correto e adequado processo de recolhimento de tributos, dentre eles, o do Imposto de Renda.



REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. Rio de Janeiro: Forense, 2012. 301.

BARROS, G. S. A. D. C. *et al.* **Relatório PIBAgro-Brasil**. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada - ESALQ/USP; Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA Brasil: 18 p. 2016.

BORGES, M. S.; GUEDES, C. A. M.; DRUMOND, M. C. A Gestão do Empreendimento Rural: um estudo a partir de um programa de transferência de tecnologia a pequenos produtores. **Revista de Ciências da Administração**, v. 1, n. 1, p. 141-156, 2015. ISSN 2175-8077.

BRASIL. **Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal**. Planalto: Brasília/DF, 1993.

_____. **Lei Nº 9.250, de 26 de Dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências**. 1995.

_____. **Resolução nº 4.174, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a classificação de produtores rurais e sobre critérios para a apuração de saldos e para a fiscalização de financiamentos rurais**. Banco Central do Brasil. 2012.

_____. Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, v. Ed. 225, Seção 1, Pg. 57, 2018a. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4 >.

_____. Instrução Normativa RFB Nº 1.794, de 23 de fevereiro de 2018. Pessoas obrigadas a apresentar a declaração de ajuste anual do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) 2018., 2018b. Disponível em: < <https://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/apresentacao/obrigatoriedade> >. Acesso em: 04 nov. 2018.

BURANELLO, R. **Manual do direito do agronegócio**. Saraiva Educação SA, 2018. ISBN 8547233326.

CARVALHO, A. J. D. *et al.* Contabilidade Gerencial: Um estudo bibliográfico nas principais revistas internacionais de contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 2, 2016. ISSN 1982-7342.

CASTRO, F. Á. D. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 2014. 115 Universidade de Brasília - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Mestrado em Economia do Setor Público, Brasília/DF.

DA SILVA, S. A. G.; FIIRST, C. Contabilidade E Sua Importância Para o Pequeno Produtor Rural. **Revista Competitividade e Sustentabilidade**, v. 2, n. 1, p. 76-88, 2015. ISSN 2359-5876.



EMBRAPA. Módulos Fiscais no Brasil. Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa). 2020. Disponível em: < <https://www.embrapa.br>>.

FRANK, A. C.; RODNISKI, C. M. **Planejamento tributário para produtor rural: estudo comparativo da carga tributária para pessoa física x pessoa jurídica**: Bacharelado em Ciências Contábeis, Universidade do Oeste de Santa Catarina. 2017.

GALDEANO-GÓMEZ, E. et al. Exploring Synergies Among Agricultural Sustainability Dimensions: An Empirical Study on Farming System in Almería (Southeast Spain). **Ecological Economics**, v. 140, p. 99-109, 2017. ISSN 09218009.

GARCIA, M. E.; VASCONCELOS, M. A. S. **Fundamentos de economia**. Saraiva Educação SA, 2017. ISBN 8502616331.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2010.

INCRA. Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. Classificação dos imóveis rurais. Ministério do Governo, p. <http://www.incra.gov.br/tamanho-propriedades-rurais>, 2018. Acesso em: 09 jan. 2018.

KRUGMAN, P.; WELLS, R. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2016. ISBN 8535280103.

LIBONATI JÚNIOR, A.; AGRA, D. G.; MOLINA, S. L. Imposto de renda: imunidade dos proventos dos maiores de sessenta e cinco anos: inconstitucionalidade da Lei Ordinária nº 9.250/95 e demais dispositivos conflitantes. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, 1998.

LORENZONI, R.; VIEIRA, E. T. V. O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista GEDECON-Gestão e Desenvolvimento em Contexto**, v. 1, n. 1, p. 118-132, 2013. ISSN 2318-9150.

LOWDER, S. K.; SKOET, J.; SINGH, S. What do we really know about the number and distribution of farms and family farms in the world. **Background paper for the State of Food and Agriculture**, v. 8, 2014.

MODERNEL, P. et al. Identification of beef production farms in the Pampas and Campos area that stand out in economic and environmental performance. **Ecological Indicators**, v. 89, p. 755-770, 2018. ISSN 1470-160X.

NUNES, B.; BENNETT, D.; JÚNIOR, S. M. Sustainable agricultural production: an investigation in Brazilian semi-arid livestock farms. **Journal of cleaner production**, v. 64, p. 414-425, 2014. ISSN 0959-6526.

PAULINO, E. T. The agricultural, environmental and socio-political repercussions of Brazil's land governance system. **Land Use Policy**, v. 36, p. 134-144, 2014. ISSN 0264-8377.

SCHINDLER, J. et al. Sustainability impact assessment to improve food security of smallholders in Tanzania. **Environmental Impact Assessment Review**, v. 60, p. 52-63, 2016. ISSN 0195-9255.



SEVERO, P. S.; TINOCO, J. E. O.; OTT, E. Contabilidade de pequeno produtor rural de alimentos: utilização da metodologia Balanço Perguntado. **Custos e@ gronegocio on line**, v. 13, n. 2, 2017.

SILI, M.; SANGUINETTI, J.; MEILLER, A. **El cooperativismo agrario y su contribución al desarrollo rural. La experiencia de la Unión Agrícola de Avellaneda, Argentina.** CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. 82:155-177 p., 2014.

THOMAS, J. A.; ROJO, C. A.; BRANDALISE, L. T. Reorganização financeira de uma empresa rural familiar. **Revista Tecnologias de Administração e Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 1-14, 2015.

VISCO, M. L. **Imposto de Renda no Mercado de Ações: A tributação sobre os ganhos de pessoas físicas na bolsa de valores.** São Paulo: Novatec Editora, 2012. ISBN 6586057019.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos.** Porto Alegre: Bookman, 2015. ISBN 8582602324.

ZANIN, A. *et al.* Gestão das propriedades rurais do Oeste de Santa Catarina: as fragilidades da estrutura organizacional e a necessidade do uso de controles contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 40, p. 9-19, 2014. ISSN 2237-7662.

Recebido em: 20/08/2020
Aceito em: 02/03/2021
Publicado em: 06/2021